

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
PÓS GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE E FINANÇAS

FLÁVIA SADLOVSKI STAREPRAVO

**QUAL O IMPACTO FINANCEIRO GERADO NA INDÚSTRIA DE SABONETES
COM A REDUÇÃO DA ALÍQUOTA DE PIS E COFINS A ZERO, SEM
CONTEMPLAR TODA A CADEIA PRODUTIVA?**

FLÁVIA SADLOVSKI STAREPRAVO

**QUAL O IMPACTO FINANCEIRO GERADO NA INDÚSTRIA DE SABONETES
COM A REDUÇÃO DA ALÍQUOTA DE PIS E COFINS A ZERO, SEM
CONTEMPLAR TODA A CADEIA PRODUTIVA?**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista, Curso Especialização em Contabilidade e Finanças, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná.

Profº: Antônio Cesar Pitela.

CURITIBA

2016

À minha família, marido e filho querido, pelo apoio e pelo tempo que deixei de estar com vocês.

RESUMO

O presente trabalho refere-se ao estudo sobre os impactos que a alteração na legislação tributária pode provocar dentro de uma empresa, em específico, a alteração da Lei 12.839 de 09 de julho de 2013, que reduziu à zero as alíquotas de PIS e COFINS sobre vendas dos produtos contidos na cesta básica, dentre os quais estão incluídos os sabões em barra, NCM 3401.11.90 Ex 01. As indústrias enquadradas na modalidade não cumulativa do PIS e COFINS, descontam o valor destes tributos do custo de aquisição da matéria-prima, em contrapartida geram créditos tributários. Considerando que os insumos não foram beneficiados pela legislação e não tiveram alteração na alíquota dos impostos, a empresa adquirente continua a pagar por eles aos seus fornecedores. Com a alíquota de PIS e COFINS reduzida à zero na venda do produto final, ao formular o preço de venda considera-se que este seja menor. No entanto, financeiramente os impactos no caixa da indústria são grandes, já que de um lado há o desembolso para o pagamento de fornecedores, onde estão inclusos os impostos, e de outro lado há geração de créditos tributários. A empresa necessita de recursos monetários para arcar com suas obrigações e os créditos tributários não podem ser usados para a quitação de dívidas. Neste cenário a solução para a indústria é considerar o valor do PIS e COFINS como custo dos insumos, de forma que seja repassado ao adquirente o ônus financeiro que será desembolsado pelo industrial aos seus fornecedores. Os cálculos apresentados neste estudo demonstram que o fluxo de caixa da indústria seria gravemente afetado, caso venha a repassar como desconto o valor do PIS e COFINS no preço de venda, pondo em risco a continuidade dos negócios por falta de recursos financeiros e excesso de créditos tributários.

Palavras-chave: Desoneração. Crédito tributário. PIS e COFINS. Fluxo de caixa. Custo.

ABSTRACT

This paper refers to the study of the impacts of the change in tax laws may result in a company, in specific, the amendment of Law 12,839 of July 9, 2013, which reduced to zero the PIS and COFINS sales of the products contained in the basket, among which are included the soaps bar, NCM 3401.11.90 Ex 01. The industries classified in the non-cumulative mode of PIS and COFINS, discount the value of these taxes the cost of the raw material in return generate tax credits. Whereas the inputs have not benefited from the law and had no change in the rate of taxes, the acquiring company continues to pay for them from their suppliers. With the rate of PIS and COFINS reduced to zero in the sale of the final product, to make the selling price is considered that this is smaller. However, financially the impacts on the industry cash flow are great, because on one side there is the outlay for the payment of suppliers, where taxes are included, and on the other hand there is generation of tax credits. The company needs cash resources to pay its obligations and the tax credits can not be used to settle debts. In this scenario the solution for the industry is to consider the value of PIS and COFINS as input costs, so that it is passed on to the purchaser financial burden that will be paid by industrial their suppliers. The calculations presented in this study demonstrate that the cash flow industry would be seriously affected, if it would be passed as discount the value of PIS and COFINS on the sale price, putting at risk the continuity of business for lack of financial resources and excess of credits tax.

Keywords: Tax relief. Tax credits. PIS and COFINS. Cash flow. Cost.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Lei 10.925/2004 antes e depois da MP 609/2013.	17
Tabela 2 - Comparação da Lei 10.147/2000 antes de depois da MP 609/2013.....	24
Tabela 3 - Aquisição de Insumos.	27
Tabela 4 - Venda de Mercadorias.	28
Tabela 5 - Resultado do Exercício (DRE).	28
Tabela 6 - Balanço Patrimonial.	29
Tabela 7 - Parcela dos Tributos, Simulação (1)	35
Tabela 8 - Parcela dos Tributos, Simulação (2)	35
Tabela 9 - Comparação de Valores dos Tributos.....	36
Tabela 10 – Cenário antes de depois da MP 609/2013.	42
Tabela 11 – Cálculo do Custo de Matéria-prima.	42
Tabela 12 – Cálculo do Custo para Fabricação de 1.000 milheiros.	43
Tabela 13 - Comparação do Preço de Venda	44
Tabela 14 – Faturamento da Empresa por NCM.....	46
Tabela 15 – Balanço Patrimonial Consolidado.....	47

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Organograma da Empresa	40
---	----

LISTA ABREVIATURAS E DE SIGLAS

AC -	Ativo Circulante
Art. -	Artigo
C.F -	Constituição Federal
CMV -	Custo das Mercadorias Vendidas
COFINS -	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPV -	Custo dos Produtos Vendidos
CRC -	Conselho Regional der Contabilidade
CSLL -	Contribuição Social sobre o Lucro Liquido
CTN -	Código Tributário Nacional
DRE -	Demonstração do Resultado do Exercício
ICMS -	Imposto sobre a circulação de Mercadorias
IN RFB -	Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil
IPI -	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ -	Imposto sobre o Lucro Liquido
LC -	Lei Complementar
MP -	Medida Provisória
NBC TG -	Normas Brasileiras de Contabilidade Geral
NCM -	Nomenclatura Comum do Mercosul
PASEP -	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Publico
PIS -	Programa de Integração Social
TIPI -	Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	9
1.1 TEMA E PROBLEMA.....	10
1.2 OBJETIVOS	11
1.2.1 OBJETIVO GERAL	11
1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	11
1.3. JUSTIFICATIVA	12
2. METODOLOGIA.....	13
2.1. DELIMITAÇÕES E LIMITAÇÕES	14
2.2. ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO.....	15
3. REFERENCIAL TEORICO	15
3.1 TRIBUTAÇÃO E LEGISLAÇÃO.....	15
3.1.1 – LUCRO REAL	18
3.1.2 – LUCRO PRESUMIDO.....	19
3.1.3 – SIMPLES NACIONAL.	20
3.1.4 – LUCRO ARBITRADO.....	21
3.2. CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS/PASEP E COFINS.	21
3.3. CUSTO E CONTABILIZAÇÃO, ATIVO E PASSIVO.	25
3.4. INFLUÊNCIA DOS IMPOSTOS NA FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA. .	31
3.5. FLUXO DE CAIXA.	36
4. ESTUDO DE CASO	39
4.1 EMPRESA ESTUDADA	39
4.2 CENARIO DO ESTUDO.....	41
4.3 FATURAMENTO	45
5. CONCLUSÃO.....	47
5.1 CONCLUSÕES QUANTO AOS OBJETIVOS.	47

5.2 CONCLUSÕES QUANTO AOS RESULTADOS.....	48
6. REFERÊNCIAS.....	50

1. INTRODUÇÃO

Para que uma empresa possa arcar com suas obrigações, sem que necessite recorrer a terceiros e, com isso, influenciar o resultado do exercício, é de fundamental importância que ela mantenha seu caixa com liquidez. Segundo Silva (2005, p.1), “para a sobrevivência e o sucesso de qualquer empresa, é fundamental que o fluxo de caixa apresente liquidez”.

Existem diferenças entre o lucro contábil e o lucro financeiro, o chamado saldo em caixa. O lucro apresentado na Demonstração do Resultado do Exercício – DRE, não é o mesmo saldo de caixa, visto que há movimentações que não transitam pela DRE, tais como: aquisição de bens para o ativo Imobilizado, investimentos em outras companhias, pagamentos de empréstimos e financiamentos adquiridos, depreciação, entre outros. Segundo Silva (2005, p.11), “o caixa é o centro dos resultados, para tomada de decisões financeiras, e representa a “disponibilidade imediata”, ou seja, é diferente do “resultado econômico contábil””.

Existem fatores internos e externos que acabam por influenciar o caixa de uma entidade e cabe aos gestores a tomada de decisões a fim de garantir sua manutenção para a continuidade dos negócios.

Entre os fatores externos que afetam o caixa, estão às alterações na legislação, determinadas pelo Governo e à qual as instituições devem aderir, e que pode afetar de forma positiva ou negativa as finanças. A tributação das empresas e as Leis que a norteiam merecem atenção especial dos gestores, pois afetam diretamente o resultado e o mau planejamento tributário pode colocar em risco a sobrevivência da empresa.

A redução à zero das alíquotas de PIS e COFINS sobre sabões é um exemplo de que o benefício pode ser também uma armadilha para o industrial. A não observação de seus impactos na indústria pode provocar a descapitalização trazendo sérios problemas financeiros. Em resumo, é necessário atender à legislação, mas também garantir que seus efeitos não tornem inviáveis os negócios.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Com a finalidade de estimular a economia nacional e reduzir os gastos da família brasileira, em especial as famílias de baixa renda, em 2013 a então presidente Dilma Rousseff, anunciou em rede nacional, a desoneração de alguns itens de primeira necessidade incluídos na cesta básica.

Através da Medida Provisória nº 609, convertida na Lei nº 12.839, de 09 de julho de 2013, as alíquotas de Contribuição para o PIS/PASEP e Contribuição para a Seguridade Social – COFINS foram reduzidas a zero sobre as receitas com vendas de alguns produtos, dentre eles os sabões, contido na NCM 3401.11.90 Ex 01, objeto deste estudo. Cabe ressaltar que alguns produtos da cesta básica já tinham suas alíquotas zeradas para estes tributos, o que ocorreu foi a inclusão de novos produtos na chamada desoneração.

Com o anúncio da redução da carga tributária, esperava-se que o preço ao consumidor final chegasse reduzido em pelo menos 9,25%, supondo-se que o valor cobrado anteriormente como tributos fosse repassado em forma de desconto. Ocorre que, a redução dos impostos foi unicamente sobre o produto final, não contemplou toda a cadeia produtiva, de forma que a indústria continua a pagar por estes tributos na aquisição dos insumos.

Quando a indústria compra a matéria-prima para a produção, ao pagar suas obrigações ao fornecedor, acaba por desembolsar o valor dos impostos embutidos nestes materiais, inclusive o PIS/Pasep e a COFINS, não há nenhum abatimento financeiro. Dentro da empresa adquirente constitui-se apenas a manutenção dos créditos fiscais, no caso de empresas optantes pelo Regime Tributário do Lucro Real, modalidade não cumulativa. Já para as empresas do Regime do Lucro Presumido ou Simples Nacional acontece a incorporação aos custos de aquisição já que estes se enquadram em modalidade cumulativa, conforme legislação.

De acordo com o Decreto nº 4.524/2002, que regulamenta as contribuições para o PIS/Pasep e a COFINS, no art.10, temos que a base de cálculo é o faturamento, que corresponde a receita bruta das empresas privadas e ainda de acordo com o art.18, parágrafo I, e Lei nº 10.833/2003, art.1º, §3º, parágrafo I, não integram a base de cálculo as receitas sujeitas a alíquota zero.

Neste contexto é correto afirmar que a não geração de débitos com PIS e COFINS, redução da receita bruta no resultado contra passivo, possa gerar saldo maior de caixa. Como citado anteriormente, a empresa gera desembolso ao pagar por estes tributos ao seu fornecedor de insumos, em contrapartida passa a acumular créditos tributários no seu Ativo Circulante. Tais créditos não podem ser usados para pagamentos do dia a dia, podendo apenas ser compensados com outros tributos da mesma natureza.

Como os tributos deste estudo são de competência da União, somente com tributos Federais poderão ser compensados, mediante pedido de restituição regulamentado.

Diante do exposto este trabalho visa responder a seguinte questão: Qual o impacto financeiro gerado no fluxo de caixa para a indústria de sabonetes após a redução à zero das alíquotas de PIS/Pasep e COFINS, sem contemplar toda a cadeia produtiva, caso venha a repassar como desconto o percentual destes tributos e/ou não considera-los como custo?

1.2 OBJETIVOS

Com o intuito de delinear esta pesquisa, definem-se neste tópico o objetivo geral e os objetivos específicos que norteiam este trabalho.

1.2.1 OBJETIVO GERAL

Demonstrar o impacto financeiro gerado para as indústrias de sabonete que tem o seu produto final incluído na cesta básica e que tiveram os percentuais de PIS e COFINS reduzidos à zero pela Lei nº 12.839/2013.

1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Os objetivos deste estudo consistem em:

- a. Apresentar a legislação acerca da redução a zero da alíquota de PIS e COFINS para o sabonete incluído como item da cesta básica;
- b. Demonstrar os cálculos dos créditos das compras de matéria-prima e insumos não beneficiados na cadeia produtiva;
- c. Demonstrar os cálculos do preço final de venda, considerando e desconsiderando o percentual do PIS e da COFINS;
- d. Demonstrar o impacto no caixa da indústria, caso esta venha a repassar o percentual destas contribuições como desconto no preço de venda.

1.3. JUSTIFICATIVA

Identificou-se a necessidade de abordar o tema em questão, tendo em vista o interesse em demonstrar que muitos benefícios oferecidos pelo governo sem um prévio estudo dos impactos que trarão, acabam por gerar prejuízos e oneração para o setor produtivo. Ao olhar dos leigos no assunto, todo benefício concedido pelo governo é vantajoso para as empresas em geral, no entanto, em muitos casos o inverso é verdadeiro.

O estudo deste trabalho visa demonstrar os problemas vinculados ao repasse da desoneração fiscal, em virtude da dificuldade de fluxo de caixa dos contribuintes e a geração de um acúmulo de créditos fiscais a serem recebidos após longo prazo e sem atualização.

No caso da indústria de sabonete, os insumos utilizados na produção, não são contemplados na desoneração, ou seja, o custo financeiro não altera, porém permanece o crédito fiscal. Ao vender seu produto a indústria não terá o débito fiscal, no entanto se repassar como desconto os percentuais de PIS e COFINS, conforme era a intenção do governo, financeiramente não terá recursos monetários para honrar com suas obrigações.

O fim para o qual a empresa foi criada é para gerar lucro, e para que isso ocorra é necessário que haja disponibilidades para investimentos. Créditos tributários excedentes não geram crescimento nem lucratividade.

2. METODOLOGIA

Para Prodanov (2013, p.22), o conhecimento científico difere dos outros tipos de conhecimentos por ter uma fundamentação e metodologias a serem seguidas.

Uma pesquisa, nada mais é do que a busca por respostas para algo que se questiona. Quando surge uma indagação depende do conhecimento para que se tenha a resposta. Para conhecer, é necessário que se pesquise, busque as respostas. Segundo Kauark (2010 p.24) “pesquisa é, portanto, o caminho para se chegar à ciência, ao conhecimento”.

Existem ferramentas e metodologias que visam auxiliar nas pesquisas e, se bem empregadas pelo pesquisador, poderão auxiliá-lo a chegar com maior precisão às respostas.

As pesquisas podem ser classificadas por sua natureza, abordagem, objetivos e procedimentos ou meios.

Quanto à natureza, pode ser básica ou aplicada. **Básica** tem por objetivo gerar novos conhecimentos sem aplicação prática. **Aplicada**, visa aplicação prática à solução de problemas específicos. Prodanov descreve que a natureza básica envolve verdades e interesses universais, já a aplicada, envolve verdades e interesses locais.

Em relação à abordagem do problema a pesquisa pode ser qualitativa ou quantitativa. A diferença principal entre elas é a questão quantificável. Enquanto qualitativa a pesquisa, não se faz necessário à utilização de métodos estatísticos tal como na pesquisa quantitativa que busca traduzir em números as informações a fim de classificá-las e analisá-las.

Os objetivos de uma pesquisa podem ser: exploratório, descritivo ou explicativo.

Exploratória: em geral, envolve levantamento bibliográfico e estudos de caso.

Descritiva: em geral, requer coleta de dados;

Explicativa: em geral, requer o uso de método experimental e *Ex post facto*.

Quanto aos procedimentos, Gil (1991, apud Kauark, 2010, p.28) traz que as pesquisas que podem ser:

Bibliográfica: elaborada a partir de material já publicado, como livros, periódicos e artigos;

Documental: a partir de material que não receberam tratamento analítico;

Experimental: a partir da seleção de variáveis capazes de influenciar, definem-se as formas de controle e observação para verificar o efeito que produz;

Levantamento: quando há interrogação direta de pessoas cujo comportamento se deseja conhecer;

Estudo de caso: envolve estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos de forma que se permita amplo e detalhado conhecimento;

Ex post facto: experimento se realiza após os fatos;

Pesquisa-ação: quando concebida e realizada em estreita associação com uma ação ou uma resolução de um problema coletivo.

Pesquisa Participante: que se desenvolve a partir da interação entre pesquisadores e membros das situações investigadas.

A metodologia de pesquisa empregada neste estudo se dá de forma qualitativa, com objetivos de forma descritiva. Quanto aos procedimentos: bibliográficos, que segundo Prodanov (2013, p. 54) “elaborado a partir de material já publicado”, documental e estudo de caso.

2.1. DELIMITAÇÕES E LIMITAÇÕES

Este trabalho busca encontrar respostas ao problema proposto através dos objetivos apresentados, de forma que são estabelecidos critérios de pesquisa que viabilizam e facilitam o trabalho. A delimitação da pesquisa é importante para que se possa obter os resultados esperados.

Segundo Lakatos e Marconi (2003, p.162) “delimitar a pesquisa é estabelecer limites para a investigação”, “nem sempre há necessidade de delimitação, pois o próprio assunto e seus objetivos podem estabelecer limites”

O presente trabalho limita-se ao estudo da tributação aplicável às empresas no Brasil através de Leis e Decretos Federais, em especial a legislação do PIS e COFINS e a desoneração instituída através da Lei nº 12.839/2013.

Também, esta pesquisa, se limita ao estudo dos possíveis impactos no fluxo de caixa de determinada empresa caso aplique o desconto sugerido pela legislação.

Outro ponto relevante é a análise dos dados de determinada empresa, de forma que não se pode afirmar que os resultados encontrados são absolutos ou validos para outras empresas na mesma situação.

2.2. ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO.

A distribuição está dividida em cinco (5) capítulos.

No primeiro será abordado parte introdutória onde apresenta-se o problema os objetivos gerais e específico, bem como a justificativa para o presente estudo.

No segundo será abordado sobre a metodologia utilizada na pesquisa e suas limitações.

No terceiro será tratado do referencial teórico, onde se apresenta os conceitos, legislação e dados que são importantes para o desenvolvimento desta pesquisa.

No quarto será apresentado o estudo de caso propriamente dito, onde será exibida a empresa estudada e os cálculos comparativos relacionados ao problema de onde se buscará as conclusões.

No quinto e último capítulo será apresentada as conclusões e considerações finais.

3. REFERENCIAL TEORICO

3.1 TRIBUTAÇÃO E LEGISLAÇÃO.

O ato de tributação existe há muito tempo. Segundo conta a história, mesmo antes de Cristo, os povos antigos ofereciam tributos aos deuses em forma de homenagem. Já na idade média, de acordo com Balthazar (2005, p.17) “os tributos não eram pagos a um Estado, mas sim a uma pessoa, o senhor feudal”. Ao longo do tempo, com a evolução da sociedade, muitas mudanças ocorrerem, até que a tributação passou a ser exigida mediante Leis e com finalidades.

De certa forma, a tributação é importante para a vida em sociedade, segundo Oliveira (2005, p.18) “os tributos servem para regular e possibilitar a vida em sociedade, mediante a contribuição individual de cada pessoa em favor de toda a comunidade”. Ainda conforme Oliveira, (2005, p.49), “o Estado necessita de meios materiais e pessoais para cumprir seus objetivos institucionais”.

No Brasil, em 1.966 através da Lei nº 5.172 fora publicado o Código Tributário Nacional, CTN, onde se institui as normas gerais de direito tributário, conforme exige o art. 146, inciso III da Constituição Federal de 1.988.

O conceito de tributo está expresso no art. 3º do CTN, que diz:

Art.3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

O atual sistema tributário brasileiro é norteado pela Constituição Federal de 1.988, que, de acordo com Oliveira (2009, p. 57):

[...], o sistema tributário vigente encontra sua pedra angular nos artigos 145 a 162 da Constituição Federal (CF), em que ficariam definidos os princípios da tributação nacional (Arts. 145 a 149), as limitações ao poder de tributar (Arts. 150 a 152) e os impostos dos entes federativos (Arts. 153 a 156), bem como a repartição das receitas tributárias arrecadadas (Arts. 157 a 162).

De acordo com o art. 59 da Constituição Federal de 1.988, o processo legislativo obedece a uma hierarquia, que são as chamadas Fontes do Direito Tributário e são classificadas em primárias e secundárias.

As fontes primárias são: a Constituição Federal e suas emendas; Tratados e Convenções Internacionais; Lei Complementar; Lei ordinária, Leis Delegadas, Medidas Provisórias; Decretos legislativos e Resoluções do Senado Federal.

Quanto as fontes secundárias: Decretos e Normas Complementares.

As Medidas Provisórias devem ser submetidas ao Congresso Nacional de imediato e dependem de sua conversão em Lei no prazo de 60 dias, prorrogável uma vez por igual período, conforme art. 62 §3ª da C.F. 88.

Em 2013, com o intuito de facilitar o acesso da população menos privilegiada financeiramente aos produtos da cesta básica e alegando responsabilidade social, o

Governo Federal utilizou-se do direito que a C.F. lhe concede e publicou de Medida Provisória nº 609 em 08 de março de 2013, onde instituiu a desoneração do PIS/PASEP e da COFINS para alguns setores produtivos. Dentro do prazo estabelecido pela C.F. de 1988, a MP 609/2013 foi convertida na Lei nº 12.839 em 09 de julho de 2013.

Com a publicação da MP 609/2013, o art. 1º da Lei nº 10.925/2004, que reduz a zero as alíquotas das contribuições de PIS/PASEP e COFINS sobre a importação e a receita bruta de venda no mercado interno, teve sua lista de produtos ampliada. Dentre os produtos beneficiados, os sabões, objeto deste estudo, foram incluídos.

O quadro abaixo demonstra a alteração da Lei.

Tabela 1 - Lei 10.925/2004 antes e depois da MP 609/2013.

Legislação	MP nº 609 de 08/03/2013
Lei nº 10.925 de 23 de julho de 2004	Art. 1º A Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, passa a vigorar com as seguintes alterações:
Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno:	“Art. 1º
XVIII – massas alimentícias classificadas na posição 19.02 da Tipi.
	XXVI – sabões de toucador classificados no código 3404.11.90 Ex. 01da TIPI.

Após a publicação da referida Medida Provisória, as vendas de sabões e sabonetes passaram a ser tributas com alíquota zero, não havendo mais o debito dos referidos tributos. Ocorre que apenas o produto final, os sabões, tiveram suas alíquotas reduzidas, os insumos utilizados na produção não receberam o mesmo

tratamento, gerando assim créditos tributários para a indústria, quando sob regime não-cumulativo, em contrapartida do débito para com o fornecedor.

Dependendo do regime tributária adota pela empresa, o custo final das aquisições de insumos é reduzido ao descontar os créditos de impostos não-cumulativos.

Neste contexto é válido ressaltar as opções tributárias oferecidas, ou impostas, aos contribuintes pessoa jurídica, já que o regime tributário adotado irá influenciar diretamente no cálculo dos impostos, nos custos, na formação do preço de venda e nos lucros.

De acordo com a Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1.996, em art. 1º, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado. Já em 2006, foi publicada a Lei Complementar nº 123, que simplifica a tributação para as micro e pequenas empresas, o chamado Simples Nacional.

Abaixo uma breve explanação sobre as formas de tributação possíveis para a pessoa jurídica inserida no território brasileiro.

3.1.1 – LUCRO REAL.

O regime tributário do lucro real pode ser opcional ou imposto, dependendo do faturamento ou atividades, conforme determinado em lei.

De acordo Silva, (2010, p.394) “é uma forma complexa de apuração do IRPJ e CSLL. Tem como fato gerador o resultado contábil ajustado pelas adições, exclusões e compensações determinadas na legislação tributária”.

Para chegar à base de cálculo, todas as receitas oriundas da atividade operacional, serão diminuídas dos custos e despesas, de forma que temos assim o resultado do período, a chamada DRE, Demonstração do Resultado do Exercício. Este resultado deverá ser ajustado de acordo com o art. 247 do RIR/1996, com as adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas.

A empresa que optar pela tributação do Lucro Real aplicará o regime não cumulativo para os tributos, exceto em casos previsto na legislação.

Com relação à sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS, onde a empresa toma créditos e compensa com os débitos fiscais, vale ressaltar que apenas as empresas tributadas com base no Lucro Real é que se enquadram neste regime. De acordo com as Leis nº 10.637/02 o PIS terá alíquota de 1,65% e a COFINS 7,6% conforme a Lei nº 10.833/03, exceto quando previsto em Lei outras alíquotas.

Com relação ao ICMS a não cumulativa está prevista no art.155, § 2º, inciso I, da C.F.88, de forma que independe do regime tributário adotado ser Lucro Real ou Presumido. Nos cálculos que serão efetuados neste trabalho, será aplicada a alíquota de 12% ou 18% com diferimento de 33,33%, conforme o Regulamento do ICMS – PR, Decreto nº 6.080/2012.

Quanto ao IPI, assim como o ICMS, a não cumulatividade está prevista na C.F.88, art.153, § 3ª inciso I. O IPI esta regulamentado pelo Decreto nº 7.212/10. Com relação aos sabões, objeto deste estudo, a classificação fiscal ou NCM, é a 3401.11.90 com alíquota de 5% e/ou 3401.1190 Ex 01, cuja alíquota é 0 (zero).

O Ex 01, para a NCM em questão, foi acrescentado à tabela TIPI através do Decreto nº 7.947/2013, juntamente com a MP 609/2013. Não sendo determinados em Lei qual a diferença entre as classificações da Tabela TIPI 3401.11.90 e 3401.11.90 Ex 01, entende-se que os sabões e sabonetes em barra, exceto medicinais, enquadram-se no Ex 01, cuja alíquota de IPI é 0 (Zero). Possivelmente, no futuro o governo poderá fazer especificações de quais sabões serão considerados Ex 01, facilitando, inclusive para o contribuinte.

3.1.2 – LUCRO PRESUMIDO.

O Lucro Presumido, como o próprio nome diz, considera o percentual de presunção determinado pela legislação sobre o faturamento operacional. As demais receitas e ganhos de capital serão consideradas integralmente para o calculo do IRPJ e CSLL.

De acordo com Silva (2010, p.382) “é uma forma de tributação simplificada, utilizada para determinação da base de cálculo da CSLL e do IRPJ das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à apuração do lucro real”.

Podem optar por este regime as empresas que no ano-calendário anterior, tenham tido receita bruta total igual ou inferior a quarenta e oito milhões ou dois milhões multiplicados pelo número de meses de atividade, conforme art. 516 do Decreto 3.000/99.

A legislação traz uma tabela onde constam os percentuais de presunção. No caso do produto em questão, o sabonete, as presunções aplicadas serão de 8% para determinar a base do IRPJ e 12% para a CSLL.

Quanto ao PIS e da COFINS, as empresas optantes pelo regime de Lucro Presumido permanecem na sistemática da cumulatividade conforme disposto no art.10, II da Lei nº 10.833/2003, ou seja, não podem tomar créditos destes tributos. As alíquotas são de 3% para COFINS e 0,65% para PIS, com base legislação.

O ICMS e o IPI não diferem do lucro Real, portanto permanecem as mesmas alíquotas. Para fins de cálculos deste estudo, são considerados ICMS 12% e IPI 5% e 0 (zero).

3.1.3 – SIMPLES NACIONAL.

É a forma de tributação permitida para algumas empresas e suas normas estão estabelecidas na Lei Complementar nº 123 de 2006, republicada em 2009 com a inclusão do MEI – Micro Empreendedor Individual.

O Simples Nacional possui tabelas onde são determinados os percentuais a serem aplicados mensalmente sobre a receita e nele já são incluídos todos os tributos como IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, IPI, ICMS, ISS e INSS.

Há regras específicas que permitem ou não a adesão a este regime tributário.

Em 2008, com a publicação da Lei Complementar nº 128 foram criadas condições especiais para que trabalhadores informais pudessem se tornar Microempreendedores individuais, os chamados MEI.

O MEI está enquadrado no Simples Nacional e são isentos dos impostos federais. Os optantes pagam um valor fixo por mês e recebem alguns benefícios como auxílio maternidade, auxílio doença e aposentadoria, além do benefício de sair da informalidade o que lhe permite a emissão de documentos fiscais facilitando negociações com terceiros.

3.1.4 – LUCRO ARBITRADO.

O lucro arbitrado é uma forma que pode ser usada tanto pelo fisco como pelo próprio contribuinte. As autoridades tributárias podem aplicar este método quando o contribuinte deixa de cumprir com obrigações acessórias. De acordo com a IN RFB nº 1.515 de 2014, art. 130, o imposto de renda devido será exigido a cada trimestre.

O contribuinte, tendo conhecida a receita bruta, pode optar quando ocorrer qualquer uma das hipóteses de arbitramento prevista na legislação fiscal. O art. 131 da IN RFB nº 1.515/2014, traz qual o montante a ser utilizado como base de cálculo.

Sobre a receita bruta será determinado o lucro arbitrado aplicando os percentuais do Lucro Presumido acrescido de 20% (vinte por cento).

Quando a receita bruta é desconhecida o lucro arbitrado será determinado pelos procedimentos de ofício aplicados pelo fiscal, conforme especificado no art. 136 da IN RFB 1.515/2014.

3.2. CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS/PASEP E COFINS.

As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS são de competência da União e sua fundamentação legal está no art. 195 da C.F. 1.988:

Art. 195 – A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma, direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salário e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo que sem vínculo empregatício;*
- b) a receita ou faturamento;*
- c) o lucro (...)*

O PIS/PASEP foi instituído pela Lei Complementar nº 7 de 1970 e o COFINS pela Lei nº 70 de 1991. Após inúmeras alterações, o Decreto nº 4.524 de 2002 regulamentou a contribuição para as pessoas jurídicas em geral.

Para a modalidade cumulativa as alíquotas são 0,65% de PIS e 3,00% de COFINS aplicados sobre a base de cálculo. Já para a modalidade não cumulativa sobre a base, serão aplicados 1,65% e 7,6%.

Segundo Oliveira (2009, p.154), “a legislação prevê duas modalidades para o cálculo mensal sobre o faturamento, aplicação sobre a receita bruta das pessoas jurídicas em geral e de forma não cumulativa para optantes do lucro real”.

Com relação a não cumulatividade, a C.F de 1988 previa tal princípio apenas para o IPI e o ICMS, conforme citado anteriormente. O PIS/PASEP passou a modalidade de não cumulatividade através da Lei nº 10.637/2002 e o COFINS seguiu o mesmo padrão através da Lei 10.833, de 29/12/2003 com alterações da Lei nº 10.865/2004.

A base de cálculo destas contribuições é a receita bruta da pessoa jurídica, que compreende: o produto da venda de bens nas operações de conta própria; o preço da prestação de serviços em geral; o resultado auferido nas operações de conta alheia; as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica.

A legislação traz também as receitas que não integram a base cálculo, dentre as quais podemos citar o inciso I, do § 3º da Lei nº 10.833/03 e da Lei 10.637/2002:

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I – Isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

Através da sistemática de não cumulatividade, a pessoa jurídica optante pelo Lucro Real pode descontar créditos mediante a aplicação de 1,65% para o PIS/PASEP e de 7,6% para COFINS sobre:

- a) Aquisição de bens adquiridos no para revenda;
- b) Bens e serviços adquiridos no mês utilizados como insumo na fabricação de bens destinados a venda ou na prestação de serviços;
- c) Aluguel de prédios, máquinas e equipamentos incorridos no mês, pagos a pessoa jurídica;

- d) Das despesas financeiras, incorridas no mês decorrente de empréstimos, financiamentos e contraprestação de operações de arrendamento mercantil,
- e) Dos encargos de depreciação de máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados a venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;
- f) Dos encargos de depreciação e amortização de edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive da mão-de-obra, tenha sido suportada pelo locatário;
- g) Dos bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, e tributados conforme o disposto na Lei nº 10.637/2002; e
- h) De energia elétrica consumida no mês nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Desta forma fica claro que a empresa tem diversas fontes para créditos dos referidos tributos.

Visualizando este cenário, neste estudo, temos de um lado a entrada de insumos geradores de créditos fiscais e de outro lado a saída, ou venda, de produtos tributados à alíquota zero, ou seja, sem débitos fiscais.

Cabe ainda ressaltar que o fato da geração de créditos tributários não desobriga o adquirente do desembolso financeiro para com seu fornecedor. Em geral, ao formular o preço de venda o fornecedor acaba incluindo nele todos os impostos que terá que pagar, ou seja, o adquirente das mercadorias é quem irá desembolsar estes valores.

Além das alíquotas citadas anteriormente, cabe destacar que através da Lei nº 10.147/2000, normatizada na Instrução Normativa nº 594/2005, foi criada a tributação monofásica, na qual estão incluídos os produtos farmacêuticos, de perfumaria e toucador. Esta sistemática consiste em centralizar a tributação em uma única etapa da cadeia, majorando a alíquota nas operações realizada pelo importador ou fabricante.

De acordo com o artigo 1º, parágrafo I, alínea b, os produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, contidos nas posições da TIPI 33.03 a 33.07, exceto na posição 33.06 e nos códigos 3401.11.90 exceto 3401.11.90Ex 01, 3401.20.10 e 96.03.21.00, passaram a ter alíquotas de 2,20% para o PIS e 10,30% para a COFINS.

Os adquirentes destes produtos com alíquota majorada, desde que não enquadradas na condição de industrial ou importador, passam a revender os produtos com alíquota zero, conforme disposto no art. 2º da Lei 10.147/2000.

De acordo com o art. 25 da Lei 10.833/2003, nos casos de industrialização por encomenda, a empresa que encomendar será responsável pelo recolhimento do PIS e COFINS sobre a receita bruta da venda. A empresa executora da industrialização terá a alíquota reduzida a zero.

Antes da Medida Provisória nº 609/2013, as receitas brutas das vendas dos sabões, na indústria, eram tributadas com alíquota de PIS e COFINS de 2,20% e 10,30% respectivamente. Nas aquisições de insumos, no entanto, os créditos tributários permaneciam de acordo a legislação, sendo creditados com as alíquotas básica, ou seja, PIS 1,65% e COFINS 7,6%.

O quadro abaixo demonstra como a MP 609/2013, alterou a legislação referente a tributação monofásica dos tributos para o item em questão, o sabão.

Tabela 2 - Comparação da Lei 10.147/2000 antes de depois da MP 609/2013

Legislação	MP 609 de 2013
Lei nº 10.147 de 21 de dezembro de 2000.	Art. 3º A Lei 10.147, de 21 de dezembro de 2000, passa a vigorar com as seguintes alterações:
Art. 1º A contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46 e 3303.00 a 33.07, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00, 3401.11.90, 3401.20.10 e 9603.21.00, todos da Tabela de	“Art. 1º A Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46 e 3303.00 a 33.07, exceto na posição 33.06, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00, 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01,

Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:	3401.20.10 e 9603.21.00, todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:
I – Incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:	I - Incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:
b) produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07 e nos códigos 3401.11.90, 3401.20.10 e 96.03.21.00: 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) e 10,3% (dez inteiros e três décimos por cento);	b) produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07, exceto na posição 33.06, e nos códigos 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01, 3401.20.10 e 96.03.21.00: 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) e 10,3% (dez inteiros e três décimos por cento); e

3.3. CUSTO E CONTABILIZAÇÃO, ATIVO E PASSIVO.

O fluxo normal para uma empresa comercial é adquirir mercadorias e revende-las. Para a indústria é adquirir insumos e transforma-los, gerando um novo produto ou mercadoria que depois será vendido para consumo final ou revenda nas empresas comerciais.

As aquisições para uso na produção representam os custos. Para Silva, (2010, p.72) “os estoques representam uma aplicação de recursos em mercadorias para uma realização futura, normalmente no curto prazo”.

Para Martins, (2006, p.42) “são custos os gastos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços destinados à venda”.

Segundo Salazar (2004, p.160) “os cálculos mais importantes em uma transação mercantil certamente são o de custos das mercadorias vendidas (CMV) e o de custo dos produtos vendidos (CPV), uma vez que afetam diretamente o resultado final da empresa”.

Para Ludicibus et al (2010, p. 77) “o custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos, bem como o os custos de transporte, seguro, manuseio e outros”.

Nas aquisições de insumos produtivos serão descontados os créditos de impostos não cumulativos como o IPI e o ICMS. Quando o regime tributário adotado pela empresa permite, poderão também, ser descontados os créditos de PIS e COFINS, de forma que o custo de aquisição de cada item a ser utilizado na fabricação ou revenda se torna menor.

Conforme tratada no item 13.6 da NBC TG 1000, aprovada pela Resolução CFC nº 1.255/09, os créditos dos tributos recuperáveis não compõem o custo de aquisição.

Segundo a sistemática da modalidade não cumulativa, são descontados os créditos tributários e mantidos em conta contábil do ativo circulante para compensações com os débitos fiscais gerados nas vendas, que deverão ser mantidos em conta do passivo circulante. De acordo com Ludícibus et al (2010, p.70):

Pela própria sistemática fiscal desses impostos, mensalmente os débitos fiscais pelas vendas são compensados pelos créditos fiscais das compras, restando um saldo a recolher ou a recuperar, dependendo do volume de tais compras e vendas.

Seguindo a lógica exposta, quando não há débitos fiscais haverá saldo crescente de créditos, e os mesmos não podem ser usados pela empresa sem seguir os parâmetros da Lei.

As contabilizações seguem o conhecido método das partidas dobradas, registradas através de débitos e créditos. Nas aquisições de insumos industriais, conforme As Práticas Contábeis do CRC-PR (2013, P.61) debita-se pelas compras efetuadas, com valores adicionados como frete e impostos, e credita-se os créditos fiscais e posteriormente a baixa para consumo no processo industrial.

Com relação as contabilizações dos impostos a recuperar, de acordo com As Práticas Contábeis do CRC-PR (2013, p. 63) “debita-se pela exclusão do valor do bem adquirido (estoque ou imobilizado), com base na escrituração fiscal”. Quanto ao crédito destas contas ocorre na “recuperação ou compensação em contrapartida com a conta que registra o tributo a recolher”.

Através das contabilizações é possível verificar os efeitos dos atos e fatos ocorridos dentro de um período. Abaixo, com alguns exemplos das contabilizações, é possível visualizar o efeito que os créditos e débitos fiscais provocam no balanço patrimonial.

Supondo uma indústria, cujo regime tributário optante seja o Lucro Real, onde a modalidade do PIS e COFINS é a não cumulativa, cujo capital social seja de R\$ 150.000,00, integralizado em dinheiro no caixa. Contabilmente temos movimento no ativo circulante e no patrimônio líquido, conforme segue:

D – Caixa/banco conta corrente (AC): R\$ 150.000,00

C – Capital Social Integralizado (PL): R\$ 150.000,00

O quadro abaixo demonstra os valores de aquisição de alguns insumos industriais, a prazo, a serem contabilizados:

Tabela 3 - Aquisição de Insumos.

Aquisição de Insumos							
	Valor NF à Pagar	Valor do Produto	IPI 5%	ICMS 12%	PIS 1,65%	COFINS 7,60%	Vlr. Liq. Insumo
Produto A	59.241,00	56.420,00	2.821,00	6.770,40	930,93	4.287,92	44.430,75
Produto B	14.607,60	13.912,00	695,60	1.699,44	229,55	1.0057,31	10.955,70
Produto C*	9.758,30	9.758,30	0	390,33	161,01	741,63	8.465,33
TOTAL	83.606,90	80.090,30	3.516,60	8.830,17	1.321,49	6.086,86	63.851,78

*IPI alíquota 0%, ICMS alíquota 4%.

Fonte: Elaborado pelo Autor.

De acordo com os valores acima teremos as seguintes contas contábeis:

D – Estoque de Matéria-prima (AC): R\$ 63.851,78

D – ICMS a Recuperar (AC): R\$ 8.830,17

D – IPI a Recuperar (AC): R\$ 3.516,60

D – PIS a Recuperar (AC): R\$ 1.321,49

D – COFINS a Recuperar (AC): R\$ 6.086,86

C – Fornecedores a Pagar (PC): R\$ 83.606,90

De acordo com a contabilização, torna-se visível que o custo da matéria-prima fica reduzido quando se descontam os créditos tributários, porém o valor a desembolsar no pagamento ao fornecedor não se altera.

Supondo, ainda uma venda de produtos de fabricação própria, como exemplo sabonetes, cujos tributos como IPI, PIS e COFINS tem alíquota zero, nos seguintes valores e a prazo.

Tabela 4 - Venda de Mercadorias.

Venda de Mercadorias*							
	Valor NF à Receber	Valor do Produto	IPI 0%	ICMS 12%	PIS 0%	COFINS 0%	Vlr. Liq. Receita
Produto A	65.563,19	65.563,19	0,00	7.867,58	0,00	0,00	57.695,61
Produto B	40.842,14	40.842,14	0,00	4.901,06	0,00	0,00	35.941,08
Produto C	14.879,22	14.879,22	0,00	1.785,51	0,00	0,00	13.093,71
TOTAL	121.284,55	121.284,55	0,00	14.554,15	0,00	0,00	106.730,40

**Venda de Sabonetes NCM 3401.11.90 Ex. 01 – IPI/PIS/COFINS com Alíquota 0%*

Fonte: Elaborado pelo autor.

Contabilizando o quadro de vendas, teremos:

D – Clientes a Receber (AC): R\$ 121.284,55

C – Receita de Venda Produção (R): R\$ 121.284,55

D – ICMS Sobre Vendas (R): R\$ 14.554,15

C – ICMS a Recolher (PC): R\$ 14.554,15

Desconsiderando todos os demais gastos de produção e supondo que apenas o custo dos insumos adquiridos seja o custo de produção. Supondo ainda, que a quantidade de matéria-prima adquirida seja o custo total da venda temos a seguinte situação no resultado do mês:

Tabela 5 - Resultado do Exercício (DRE).

Resultado do Exercício (DRE)	
Receita com Vendas	121.284,55

(-) ICMS Sobre Vendas	(14.554,15)
(-) Custo (MP Adquirida)	(63.851,88)
Total	42.878,52

Fonte: Elaborada pelo Autor

Este custo, na contabilidade, será creditado no estoque e debitado no resultado, de forma que, no exemplo, o estoque ficará zero.

Após as compensações entre impostos a recuperar e a recolher, que no caso, é apenas o ICMS, já que os demais tributos não geraram debito de acordo com a Lei 12.839/2013, temos os seguintes valores:

D – ICMS a Recuperar (AC):	R\$ 8.830,17
C – ICMS a Recolher (PC):	R\$ 14.554,15
Saldo a recolher (PC):	R\$ 5.723,98

Após as contabilizações do exemplo citado teremos o balanço conforme demonstrado no quadro 4 apresentado abaixo.

Tabela 6 - Balanço Patrimonial.

Balanço Patrimonial			
Ativo		Passivo	
Circulante (AC)		Circulante (PC)	
Caixa	150.000,00	Fornecedores	83.607,00
Estoque	0,00		
Clientes à Receber	121.284,55	Impostos a Recolher	5.723,98
Impostos a Recuperar	10.924,95	ICMS a recolher	5.723,98
ICMS a recuperar	0,00		
IPI a recuperar	3.516,60	Patrimônio Líquido (PL)	192.878,52
PIS a recuperar	1.321,49	Capital Social	150.000,00
COFINS a recuperar	6.086,86	Resultado do Período	42.878,52
TOTAL	282.209,50		282.209,50

Fonte: Elaborado pelo Autor.

Com o balanço apresentado verificamos que parte da composição do ativo circulante é de impostos recuperáveis. Enquanto não houver débitos para estes tributos eles devem permanecer no Ativo Circulante para uso futuro.

Com relação ao ICMS, o debito do mês é compensado com o credito sobrando a diferença a recolher apenas no PC. O mesmo ocorreria caso houvesse débitos fiscais para os demais tributos.

Em geral os impostos são compensados entre si, debito de PIS com credito de PIS, debito de COFINS com credito de COFINS. Excepcionalmente, havendo créditos maiores que os débitos poderão ser utilizados para compensações com outros tributos. Os impostos federais podem ser compensados apenas com outros impostos federais conforme determina a Lei.

Para compensações com outros tributos, a empresa poderá fazer pedido de restituição destes impostos através do Per/Dcomp. A Instrução Normativa nº 1.300 de 2012 estabelece as normas sobre restituição, compensação e reembolso no âmbito da Receita Federal.

O saldo de IPI remanescente em cada trimestre poderá ser objeto do pedido de restituição, conforme art. 21, § 2º. Poderá, também, a pessoa jurídica fazer o pedido de restituição do PIS e da COFINS conforme o art. 27 da IN 1.300/2012, somente ao fim de cada trimestre.

De acordo com o art. 41, o credito passível de restituição poderá ser utilizado para compensação de débitos próprios relativos a tributos administrados pela RFB, exceto contribuições previdenciárias. No entanto, para que se possa fazer uso destes impostos, objetos do pedido de restituição, é necessário que a RFB tenha homologado o pedido, sob pena de exigência com acréscimos legais conforme art. 45, o que pode ocorrer em até 5 anos contados da data de entrega da declaração.

Desta forma é possível restituir créditos tributários, no entanto a legislação coloca empecilhos que podem dificultar ou ainda gerar transtornos como multas e juros. Se a legislação permitisse alíquota zero dos impostos em toda a cadeia produtiva, em casos especiais como o deste estudo, não haveria o credito, o desembolso financeiro e conseqüentemente o custo final da matéria-prima seria menor, permitindo assim o real desconto no produto final.

Através do balanço patrimonial é possível verificar a evolução patrimonial, e como têm sido empregados seus recursos. No caso dos tributos recuperáveis, eles

aumentam o ativo circulante, mas por sua natureza, não podem ser utilizados com fins que gerem ganhos, que deem retorno para a empresa.

3.4. INFLUÊNCIA DOS IMPOSTOS NA FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA.

A formação do preço de venda é um fator de extrema importância, uma vez que nele será determinado quanto à empresa terá de ganho para cada unidade vendida. Deve-se considerar ganho como lucro líquido, ou seja, livre de todos os custos, despesas e impostos incidentes sobre a venda. O resultado econômico-financeiro depende da formação do preço de venda.

O valor do preço de venda deve, além de gerar lucros para a empresa, permitir que se mantenha a qualidade e a competitividade no mercado.

O preço de venda ideal é aquele que, além de ser competitivo, cobre todos os custos, ou gastos necessários para colocar o produto à disposição do mercado incluindo ainda os impostos incidentes sobre a venda e ainda proporciona retorno, ou lucro, para a empresa. É fundamental que haja equilíbrio entre preço praticado no mercado e o preço calculado com os custos e despesas.

O custo de produção, no caso das indústrias, ou de aquisição, no caso das empresas comerciais, é a base para a formação de preço. A diferença básica entre os custos de aquisição industrial e comercial está na recuperação de impostos não-cumulativos, já que a primeira recupera além do ICMS o IPI, e a segunda não recupera IPI. Em condições de mercado normais, sem qualquer outro fator que influencie, o produto não pode ser vendido abaixo do preço de custo.

É de suma importância estar atento aos aspectos tributários para a formação do preço, uma vez que sobre as vendas deverão ser descontados os tributos incidentes. No momento de efetuar as vendas, caso a empresa utilize o preço de custo, além de não ter lucro terá perdas, pois estará pagando ao seu fornecedor pelo produto adquirido e ao fisco os impostos inseridos. Nesta situação podemos citar a máxima de que a empresa “está pagando para trabalhar”.

Para que o preço de venda seja superior ao preço do custo, deverá ser repassado aos adquirentes o ônus dos tributos sobre faturamento e lucro.

Há alguns conceitos sobre custos que são importantes entender para aplicação na formação do preço de venda.

Custos, segundo Eliseu (2006) ‘são os gastos relativos ao bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços’. São identificados como diretos, de fácil identificação, como a mão-de-obra diretamente aplicada na produção, ou indireto, difícil de identificar e necessitam algum critério de rateio para alocação, como supervisor de produção, pois o mesmo pode supervisionar diversas linhas de produção ao mesmo tempo.

Com relação ao volume podem ser classificados como Custos Variáveis, são aqueles que variam de acordo com a quantidade produzida, tal como a matéria-prima ou Custos Fixos que independente do volume de produção, a exemplo o aluguel de fábrica. Os mesmos critérios, de variável e fixo, são adotados para as despesas.

Estas definições são importantes para que se conheça a Margem de Contribuição que segundo Eliseu (2006, p.179) “é a diferença entre o preço de venda e o Custo variável de cada produto; é o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo”. Quanto maior a margem de contribuição maior deve ser o incentivo para as vendas daquele produto.

Para formar preço de venda, é importante conhecer os custos do produto, no entanto, também é importante conhecer a demanda do mercado, o preço dos concorrentes, o tipo de mercado onde será inserido o produto. Para Martins (2006, p.218) “os preços podem ser fixados: com base nos custos, com base no mercado ou com base numa combinação de ambos”.

Marques Junior (2015) aponta que o preço de venda de um produto (P_{VP}) é a soma do custo do produto (CP) acrescido da margem de lucro (m). Representado pela equação: $P_{VP} = CP + m$.

A margem de lucros serve para cobrir os gastos incorridos na venda e outros custos e despesas, além do lucro que a empresa deseja obter.

Para formar o preço final de vendas (P_F) é necessário que se acrescente os tributos, ICMS, IPI, PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, pois como já citado, o ônus do tributo é repassado ao comprador seja ele o industrial, o revendedor ou consumidor final. Desta forma temos que o preço final segue a seguinte equação:

$$P_F = CP + m + ICMS + IPI + PIS + COFINS + IRPJ + CSLL$$

Na forma apresentada o preço final contém todos os elementos necessários, custos, margem de lucro e os impostos. Cabe ressaltar que a margem de lucros, ou margem de contribuição está diretamente ligada ao ponto de equilíbrio.

A formação do preço de venda com base nos custos mais conhecida é aquela em que se aplica uma margem que deve ser estimada para cobrir todos os gastos não incluídos no custo. De certa, forma segue mesmo esquema apresentado acima

A formação do preço conhecida como *mark-up* utiliza um índice que será aplicado sobre o custo do produto para formar o preço de venda. É um índice que permite chegar ao preço de venda através do custo de qualquer mercadoria. Trata-se de uma formula que abrange todos os gastos e tributos da empresa e ainda estima os lucros.

A formula do *mark-up*, segundo Martins (2010, apud Nishiyama et. al 2013):

MARKUP: $1 - (\text{IMPOSTOS} + \text{COMISSÃO} + \text{FRETE} + \text{PERDAS} + \text{CUSTOS DESPESAS FIXAS} + \text{MARGEM DE LUCRO})$.

Ao encontrar o índice, calcula-se o preço de venda:

PV = CUSTO DIRETO/MARKUP

Esta é a formula básica para cálculo dos preços, mas segundo Martins, este método apresenta deficiências por não considerar as condições de mercado e por utilizar de forma arbitrária o percentual de despesas fixas, além de outros problemas. Apesar das suas deficiências é forma mais utilizada.

Em relação aos tributos incidentes sobre a venda, devem ser considerados na formação do preço de venda de forma que o valor recebido seja suficiente para cobrir estes valores a serem repassados para o fisco.

É importante destacar, também, que existem os impostos chamados “por fora” e “por dentro”. O ICMS, PIS, COFINS, IRPJ e CSLL são calculados “por dentro”, ou seja, o valor de venda da mercadoria levará estes tributos agregados a ele. Os impostos chamados “por dentro” compõe a própria base de cálculo. Utilizando a formula do *mark-up*, é possível fazer esta inclusão dos tributos “por dentro”.

Supondo uma alíquota de ICMS de 12%, para acrescenta-la ao produto divide-se o valor do produto por 0,88 (100%-12% = 88%).

Exemplo: considerando um produto cujo custo seja 29,00 e o ICMS de 12%, temos $29,00/0,88 = 32,95$, esta será a base de cálculo para o próprio ICMS.

Tirando a prova real, basta multiplicar o valor da base pela alíquota, $32,95 \times 12\% = 3,95$. Desta forma se diminuir o valor do ICMS voltamos ao custo original; $32,95 - 3,95 = 29,00$.

O IPI é considerado calculado “por fora” porque a alíquota é aplicada sobre o valor da venda e não compõe a base de cálculo. Independentemente do preço de venda, basta aplicar a alíquota do IPI e somar ao valor final.

Tanto IPI quanto ICMS incidem sobre a venda, porém somente o ICMS está incluído no preço de venda.

Quando há variação das alíquotas dos impostos, haverá alteração no preço de venda. Para demonstrar como estas alterações afetam o preço de venda faremos algumas simulações.

Tome-se como exemplo, conforme demonstrado por Neves (2006), uma indústria com tributação do Lucro Real, de forma que a modalidade é não cumulativa. Para o IPRJ e CSLL considera-se a alíquota sobre a receita Bruta do ano anterior de 1,20% e 1,08% respectivamente.

Para simular o preço final consideremos um custo unitário de R\$ 90,00, margem de lucro de 50% sobre o custo unitário, ICMS 12%, IPI 5%, PIS 1,65% e COFINS 7,6%.

Inicialmente consideremos apenas os tributos calculados “por dentro”, de forma que o IPI fica de fora do primeiro cálculo.

Aplicando o percentual de margem de 50% temos $P_v = 90 + 50\% = 135,00$.

Diminuindo os tributos de 1, temos $(1 - 0,0228 - 0,12 - 0,0925) = 0,7647$.

O valor encontrado dos tributos ao ser dividido pelo preço de venda mais a margem de lucro desejada temos: $135/0,7647 = 176,54$.

Para chegar ao preço de venda com IPI basta acrescentar sobre esta base: $176,54 + 5\% = 185,37$.

Afim de demonstrar a parcela de cada tributo sobre a venda, aplicamos o percentual de cada um sobre o preço de venda. Como o IPI é imposto “por fora”, deve ser diminuído seu valor integral e sobre esta diferença, ou preço sem IPI, se aplica o percentual de cada imposto conforme segue:

Tabela 7 - Parcela dos Tributos, Simulação (1)

Parcela dos Tributos		
Preço de Venda		185,37
(-) IPI	5%	8,83
Preço de Venda Liquido de IPI		176,54
ICMS	12%	21,18
PIS/COFINS	9,25%	16,33
IRPJ/CSLL	2,28%	4,03
Montante Total de Tributos		50,37

Fonte: Elaborado pelo autor.

O montante total de tributos é de 50,37 o que equivale a 37% do preço de venda. Ao diminuir o valor dos tributos do preço final de vendas temos o custo original mais margem: $185,37 - 50,37 = 135,00$.

Afim de demonstrar a influência dos impostos no preço de venda, usando o mesmo exemplo acima e mudando as alíquotas de IPI para 10% e ICMS 18%, temos: $(1 - 0,0228 - 0,18 - 0,0925) = 0,7047$, então $135 / 0,7047 = 191,57$. Aplicando alíquota do IPI 10% temos: $191,57 \times 10\% = 210,73$.

Tabela 8 - Parcela dos Tributos, Simulação (2)

Parcela dos Tributos		
Preço de Venda		210,73
(-) IPI	10%	19,16
Preço de Venda Liquido de IPI		191,57
ICMS	18%	34,48
PIS/COFINS	9,25%	17,72
IRPJ/CSLL	2,28%	4,37
Montante Total de Tributos		75,73

Alterado apenas a alíquota do IPI de 5% para 10% e do ICMS de 12% para 18%, temos um acréscimo de 50% no montante total de tributos e 14% sobre o preço final de venda.

Tabela 9 - Comparação de Valores dos Tributos.

Comparação de Valores					
Parcela dos Tributos	Aliq. (1)	Valores	Aliq. (2)	Valores	%(+)
Preço de Venda		185,37		210,73	14%
(-) IPI	5%	8,83	10%	19,16	
Preço de Venda Liq. de IPI		176,54		191,57	9%
ICMS	12%	21,18	18%	34,48	
PIS/COFINS	9,25%	16,33	9,25%	17,72	
IRPJ/CSLL	2,28%	4,03	2,28%	4,37	
Montante Total de Tributos		50,37		75,73	50%

Fonte: Elaborado pelo autor.

As alterações tributárias alteram o montante de tributos e influenciam diretamente o preço final de venda. Tanto benefícios fiscais como a elevação da carga tributária afetam o mercado e as decisões à serem tomados pelo empresariado.

3.5. FLUXO DE CAIXA.

A preocupação com o fluxo de caixa é uma constante diária nas instituições. Sua elaboração e manutenção permite que se planejem as ações futuras. A sobrevivência e o sucesso de qualquer empresa dependem que o fluxo de caixa apresente liquidez, sua gestão é tão relevante quanto a capacidade de produção e venda (Silva, p.1).

Para Silva (2005, p.13) “o fluxo de caixa é um instrumento gerencial, que permite apoiar o processo decisório da empresa, de modo que alcance os resultados estabelecidos”. Os diversos fatores que afetam o caixa podem ser de origem interna

ou externa. Dentre as externas podemos citar as alterações nas alíquotas de impostos.

O planejamento financeiro é fundamental para que a empresa possa conhecer suas necessidades de capital. De acordo com Salazar (p.145) “o orçamento de caixa é um instrumento básico para a execução do planejamento e do controle financeiro a curto e médio prazo”.

O controle do fluxo de caixa é importante para que a empresa possa manter em ordem suas contas. É uma ferramenta para avaliar a gestão financeira e através dele é possível conhecer a saúde financeira da empresa e não a econômica.

A empresa pode ter lucros em seus resultados, pode ter valores registrados como contas a receber, impostos a recuperar, estoques para venda, mas pode não ter recursos financeiros, dinheiro, para arcar com suas obrigações. Desta forma é importante conhecer e entender as diferenças entre situação econômica e financeira.

A **situação econômica** refere-se ao patrimônio da empresa, ao bens e direitos que esta possui.

A **situação financeira** refere-se à capacidade que a empresa tem para arcar com suas obrigações.

A situação econômica pode ser percebida através das análises dos demonstrativos tais como Balanço e DRE, que demonstra se a empresa tem lucros ou prejuízos contábeis. Através destes demonstrativos é possível verificar a lucratividade e como a empresa tem aplicado seus recursos. Diferente, a situação financeira, está diretamente ligada ao caixa e equivalentes de caixa, onde é verificado se a empresa possui recursos para arcar com suas obrigações ou não.

O gerenciamento dos recursos do caixa depende do acompanhamento constante de preços, prazos e gastos. É importante que se acompanhe os ciclos operacional, financeiro e econômico, para manter o equilíbrio financeiro e conhecer a necessidade de capital de giro. Silva (2005, p.14), descreve os ciclos:

O **ciclo operacional** inicia na compra da matéria-prima e se estende até o recebimento das vendas.

O **ciclo financeiro** representa o tempo entre o pagamento aos fornecedores e o recebimento de vendas.

O **ciclo econômico** constitui-se pelo prazo decorrido entre as entradas de matéria-prima ou compras e as saídas de produtos acabados ou vendas.

De acordo Fleuri (1980, p. 12, apud Silveira, 2011):

“(...) o ciclo econômico, caracteriza-se pelo prazo decorrido entre as entradas de matérias-primas (compras) e as saídas de produtos acabados (vendas), enquanto que o ciclo financeiro caracteriza-se pelo prazo decorrido entre as saídas de caixa (pagamentos de fornecedores) e as entradas de caixa”.

O capital circulante é representado pelo disponível, caixa e bancos, e pelo realizável, estoques, clientes e outros, dentre os quais, os impostos a recuperar. O ideal é que haja movimentação no realizável, afim de que os recursos sejam renovados e gerem lucratividade. De acordo com Silveira (2011), o excesso de disponibilidade representa a falta de aplicação em operações que geram rentabilidade sobre os capitais próprios.

O excesso de disponibilidade pode ser eliminado com um bom planejamento financeiro. No entanto em relação aos tributos recuperáveis, cabe verificação na legislação sobre meios de usa-las de forma favorável à empresa.

Para que a empresa tenha um caixa saudável é necessário que leve em consideração e negocie com seus fornecedores e clientes prazos de pagamentos e recebimentos. É necessário que se administre corretamente o tempo das entradas e saídas. Em relação aos tributos a recuperar é mais complicado de trabalhar com tempo, afinal os pedidos de restituição são trimestrais e o uso depende das obrigações a pagar.

4. ESTUDO DE CASO

4.1 EMPRESA ESTUDADA

A empresa LC Industria e Comercio de Perfumes e Cosméticos Ltda, foi constituída e registrada no ano de 2.001, ou seja, vem atuando no mercado há 15 anos. Trata-se de uma Sociedade Empresaria Limitada, composta por dois sócios, cuja distribuição do capital social é de 99% (noventa e nove por cento) para um dos sócios e 1% (um por cento) para o outro. Está localizada no Município de São Jose dos Pinhais, no estado do Paraná.

É uma empresa familiar e que vem crescendo, se estruturando e buscando melhorias em seus processos a cada ano.

O objeto Social da empresa, de acordo com o contrato Social, é a fabricação de artigos de perfumaria, cosméticos, higiene pessoal, artigos de toucador, importação e exportação de matérias prima, produtos acabados e semiacabados, brindes e embalagens em geral, serviços de montagem de kits e estojos para presente, serviço de envasamento e empacotamento, prestação de serviços de logística e deposito de mercadorias para terceiros e próprias.

A empresa possui duas filiais, localizadas dentro do mesmo município da matriz. A matriz dedica-se, principalmente, a fabricação dos produtos de cosméticos e higiene pessoal.

A primeira Filial dedica-se exclusivamente a deposito fechado, onde são armazenadas matérias unicamente da matriz.

A segunda Filial dedica-se a montagem de kits e estojos, envasamento e empacotamento, serviços de logística e deposito de mercadorias para terceiros e própria.

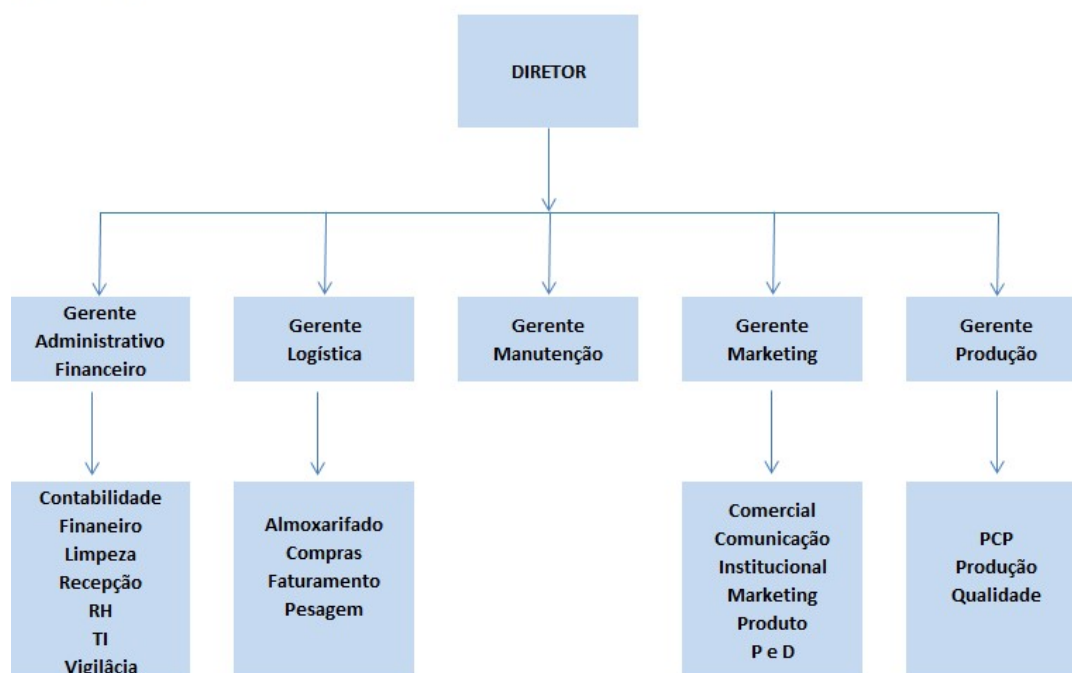
Além das filiais a empresa possui uma controlada, sob a qual detém 60% (sessenta por cento) do capital social, e outros dois sócios, pessoa física, possuem 20% (vinte por cento) do capital social cada um. Esta se dedica à montagem de kits e estojos para presente, para artigos de perfumaria, cosméticos e embalagens; deposito de mercadoria para terceiros e envase de produtos cosméticos, líquidos, semi líquidos e sólidos. Também localizada no Município de São Jose dos Pinhais, Paraná.

Como a empresa Matriz é a única que produz e vende sabonetes, que é o foco deste estudo, nos limitaremos a aos seus dados.

O quadro funcional da empresa matriz é composto por aproximadamente 170 colaboradores e dependendo da demanda produtiva contrata trabalhadores temporários.

O organograma da empresa, está divido de acordo com a figura 1.

Figura 1 - Organograma da Empresa



Fonte: Elaborado pelo autor, com base no próprio organograma da Empresa.

Até o final do ano de 2.013 a empresa mantinha contabilidade terceirizada. Devido ao crescimento e a necessidade de informações gerenciais com maior precisão, optou-se por trazer a contabilidade para dentro da empresa. Com a adoção da contabilidade interna, verificou-se a necessidade de alterações e a inclusão de novos procedimentos contábeis, de forma que novas diretrizes vem sendo adotados nos últimos dois anos com o intuito de oferecer melhorias em seus relatórios. As demonstrações contábeis de 2013 e anos anteriores foram desprezados neste estudo devido.

A empresa é optante pelo regime tributário Lucro Real, portanto a modalidade do PIS e COFINS é a não cumulativa. Sendo indústria de cosméticos alguns de seus produtos são vendidos com alíquota diferenciada, devido à tributação monofásica.

4.2 CENARIO DO ESTUDO

O estudo de caso apresentado nesta monografia, tem o seguinte cenário.

Até o ano de 2013, antes da publicação da MP 609, a empresa matinha suas vendas de sabonetes destaque do IPI de 5%, PIS 2,20% e COFINS 10,30%. Nas aquisições de insumos creditava-se destes mesmos tributos, sendo o IPI conforme alíquota da operação, em geral 5%, e 1,65% de PIS e 7,6% de COFINS. Após a apuração entre débitos e créditos fiscais, efetuava o recolhimento dos tributos.

Após a publicação da MP 609 em março de 2.013, as alíquotas de PIS, COFINS e IPI passaram a ser de 0% sobre as vendas. Sendo o IPI é imposto “por fora”, apenas deixou-se ter o debito sobre as vendas, e de forma efetiva reduziu o preço final da venda. Com relação ao PIS e COFINS, impostos “por dentro”, esperava-se que o percentual destes tributos deixasse de compor o preço de vendo, reduzindo o preço final.

Ocorre que, em estudos realizados pela empresa, observou-se que, caso a empresa realizasse o desconto em seu preço de venda, em pouco tempo estaria descapitalizada e com grandes dificuldades de manter o negócio.

Através da simples simulação que segue observa-se os possíveis danos financeiros ao caixa da empresa.

A simulação considera apenas a aquisição de insumos como custo. O valor de venda após a desoneração foi calculado propositalmente com o intuito de igualar os valores.

Aquisição de insumos antes e após desoneração: R\$ 1.000,00;

Venda, antes da desoneração R\$ 1.043,08 e após desoneração R\$ 894,89;

Imposto Estadual de ICMS 12%;

Impostos Federais dos insumos: IPI 5%, PIS 1,65% e COFINS 7,6%;

Impostos Federais sobre as vendas: IPI 5%, PIS 2,20% e COFINS 10,30%;

Tabela 10 – Cenário antes de depois da MP 609/2013.

Cenário Antes e Após publicação da MP 609/20		Antes da Desoneração		Após a Desoneração	
		Financeiro	Fiscal	Financeiro	Fiscal
Compras	Insumos	- 1.050,00	-	- 1.050,00	0,00
Fiscal	Credito Impostos Federais (14,25%)	0,00	142,50	0,00	142,50
Fiscal	Credito Imposto Estadual (12,00%)	0,00	120,00	0,00	120,00
Venda	Produto Acabado	1.095,20		894,89	
Fiscal	Credito Impostos Federais (17,50%)	0,00	- 182,54	0,00	0,00
Fiscal	Credito Imposto Estadual (12,00%)	0,00	- 125,17	0,00	107,39
Financeiro	Pagamentos Impostos	- 45,21	45,21		
SALDO		0,00	0,00	- 155,11	155,11

Fonte: Elaborado pelo contador da empresa Mayck de Oliveira Guimaraes

De acordo o quadro apresentado acima, é possível observar que antes da desoneração havia equilíbrio entre custos, receitas, tributos e o caixa. Após a desoneração observa-se que há redução de impostos a pagar, no entanto também há redução de entrada de recursos em caixa.

Afim de demonstrar os efeitos da desoneração faremos a simulação considerando as aquisições de insumos e o faturamento nos anos de 2014 e 2015.

Com base nos dados da empresa, segue simulação de consumo de matéria-prima para a produção de um produto.

Tabela 11 – Cálculo do Custo de Matéria-prima.

MATÉRIA-PRIMA - Custo para fabricar 1 Milheiro											
Ord	MP	U.M.	Qtde	Vir. Unit	Vir. Total	% IPI	Vir. S/ IPI	ICMS	PIS/COFINS	Vir Liq.	c/PIS/COFINS
1	MP A	Kg	103,1442	5,3355	561,33	5	533,26	12,00	9,25	419,94	483,93
2	MP B	Kg	0,4944	30,8988	15,58	0	15,58	4,00	9,25	13,52	14,14
3	MP C	Kg	7,4160	1,5817	11,96	0	11,96	12,00	9,25	9,42	10,86
4	MP D	g	123,6000	0,0216	2,72	0	2,72	4,00	9,25	2,36	2,47
5	MP E	g	370,8000	0,0083	3,15	0	3,15	12,00	9,25	2,48	2,86
6	MP F	Kg	0,0618	24,2876	1,53	0	1,53	4,00	9,25	1,33	1,39
7	MP G	L	1,2360	0,0188	0,02	0	0,02	0,00	9,25	0,02	0,02
8	MP H	Kg	0,4944	4,1755	2,11	0	2,11	4,00	9,25	1,83	1,91
9	MP I	Kg	0,2472	35,2696	8,89	0	8,89	12,00	9,25	7,00	8,07
10	MP J	Kg	2,4720	101,1259	254,98	5	254,98	12,00	9,25	200,80	231,40
11	MP K	g	123,6000	0,0376	4,74	0	4,74	12,00	9,25	3,73	4,30
12	MP L	Kg	7,4160	2,0231	15,30	0	15,30	12,00	9,25	12,05	13,89
Sub-total				882,32	Vir s/IPI	854,26	Custo MP	674,48	775,24		

Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados da empresa.

De acordo com os dados, temos a quantidade de MP utilizada, o custo bruto e o custo líquido. Para fins de simulação consideramos o custo de aquisição líquido de PIS e COFINS e consideramos também o valor destes tributos como custo de aquisição.

A fim de simplificar os cálculos consideramos para a formação de preço o cálculo de *Mark-up*, com margem de 10% e ICMS de 12%, sendo desconsideramos demais custos, impostos e despesas.

$$\text{Mark-up} = 1 - (0,10 + 0,12) = 0,7800$$

$$\text{Preço de venda (1) - Custos líquido de Impostos: } 674,48 / 0,7800 = 864,72$$

$$\text{Preço de venda (2) - Custos com PIS/COFINS: } 775,24 / 0,7800 = 993,89$$

Considerando PIS/COFINS como custo dos insumos é possível observar que há um aumento de 15 % sobre o preço de venda.

Além dos insumos de fabricação, matéria-prima, há o uso de embalagens que por sua natureza geram créditos fiscais nas aquisições, porém como são vendidas como parte do produto, sabonete, não geram débitos fiscais.

Utilizando os dados acima e multiplicando o custo para a fabricação de mil milhares, ou seja, multiplicando todos os custos por mil, temos os seguintes resultados.

Tabela 12 – Cálculo do Custo para Fabricação de 1.000 milhares.

MATÉRIA-PRIMA - Custo para fabricar 1.000 Milheiros											
Ord	MP	U.M.	Qtde	Vir. Unit	Vir. Total	% IPI	Vir. \$/IPI	ICMS	PIS/COFINS	Vir Liq.	c/PIS/COFINS
1	MP A	Kg	103.144,20	5,3355	577.837,46	5	550.321,39	12,00	9,25	433378,10	499416,66
2	MP B	Kg	494,40	30,8988	15.276,39	0	15.276,39	4,00	9,25	13252,27	13863,32
3	MP C	Kg	7.416,00	1,5817	11.729,98	0	11.729,98	12,00	9,25	9237,36	10644,95
4	MP D	g	123.600,00	0,0216	2.686,49	0	2.686,49	4,00	9,25	2313,18	2419,84
5	MP E	g	370.800,00	0,0083	3.085,94	0	3.085,94	12,00	9,25	2430,18	2800,49
6	MP F	Kg	61,80	24,2876	1.500,97	0	1.500,97	4,00	9,25	1302,09	1362,13
7	MP G	L	1.236,00	0,0188	23,25	0	23,25	0,00	9,25	21,10	21,10
8	MP H	Kg	494,40	4,1755	2.064,38	0	2.064,38	4,00	9,25	1790,85	1873,42
9	MP I	Kg	247,20	35,2696	8.718,65	0	8.718,65	12,00	9,25	6865,93	7912,17
10	MP J	Kg	2.472,00	101,1259	262.482,26	5	249.983,11	12,00	9,25	196861,70	226859,67
11	MP K	g	123.600,00	0,0376	4.648,07	0	4.648,07	12,00	9,25	3660,36	4218,13
12	MP L	Kg	7.416,00	2,0231	15.003,36	0	15.003,36	12,00	9,25	11815,05	13615,55
Sub-total					905.037,18		Vir s/IP 865.021,96		Custo MP	682.928,15	785.007,43

Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados da empresa.

De acordo com o quadro temos os seguintes valores:

Fornecedores a pagar: 905.037,36

IPI à Recuperar: 40.015,22

ICMS à Recuperar: 102.079,28

PIS/COFINS à Recuperar: 80.014,53

Ao efetuar as vendas destes mesmos itens, aplicando o preço de venda (1), aquele que não considera o PIS/COFINS como custo do insumo tem o seguinte resultado:

Venda: $1.000 \times 864,72 = \text{R\$ } 864.723,63$

ICMS: $864.723,63 \times 12\% = 103.766,64$

PIS/COFINS: $864.723,63 \times 0\% = 0$

Verificando o cálculo é possível perceber que a receita de venda e o valor a receber de clientes é menor que o valor a pagar aos fornecedores. O caixa da empresa terá um déficit de mais de 40 mil reais, de acordo com o exemplo. Não suportando honrar com suas obrigações.

Agora, calculando a mesma quantia pelo preço de venda (2) que considera o PIS/COFINS como custo de aquisições de insumos tem os seguintes valores:

Venda: $1.000 \times 993,89 = \text{R\$ } 993.894,01$

ICMS: $993.894,01 \times 12\% = 119.267,28$

PIS/COFINS: $993.894,01 \times 0\% = 0$

O valor obtido é suficiente para liquidar os débitos com os fornecedores e o ICMS, devido ao Governo Estadual.

Tabela 13 - Comparação do Preço de Venda

Comparação de Preços de Venda		
Preço de Venda	(1) 864,72	(2) 993,89
Clientes a Receber	864.723,63	993.894,01
Fornecedores a pagar	905.037,36	905.037,36
ICMS a Recolher	1.687,56	17.188,00
TOTAL	(42.001,29)	71.668,65

Fonte: Elabora pelo autor.

De acordo com o quadro 13 é possível verificar de forma mais clara as diferenças em caixa considerando o preço de venda (1) e preço de venda (2) para a mesma quantidade de produtos vendidos.

Sendo o produto em estudo a principal fonte de faturamento da empresa a não utilização do PIS e da COFINS agregada ao custo dos insumos traria grandes prejuízos financeiros para a mesma. Se considerarmos os cálculos simulados em grandes proporções os efeitos ainda são ainda maiores.

Em contrapartida, em termos fiscais, a empresa vem acumulando os valores de créditos tributários em seu ativo circulante, o que, em termos, lhe tem beneficiado em pagamentos de impostos federais. Ao utilizar esta fonte, não monetária, a empresa evita desembolsos para com o governo Federal.

No entanto como é de conhecimento, para que a empresa possa crescer e seguir com suas operações, gerando empregos e retorno aos investidores, é necessário que tenha recursos financeiros para investir. No caso dos impostos não podem ser aplicados apenas compensados.

4.3 FATURAMENTO

O quadro 14 apresentado abaixo demonstra o percentual de faturamento bruto da empresa matriz por produto. Nela percebe-se que em sua grande maioria o faturamento é composto pelo produto objeto deste estudo, os sabonetes, contidos na NCM 3401.11.90 Ex 01.

Considerando os cálculos simulados acima, considerando o faturamento da empresa por produto e considerando o seu balanço patrimonial é possível perceber que a empresa tem acumulado altos valores de créditos tributários.

Do ano de 2014 para o ano de 2015 os impostos a recuperar tiveram um acréscimo de aproximadamente 31%. Em 2014 os impostos a recuperar representavam 24% do total do Ativo em 2015 passaram a representar 18%. A redução, em termos percentuais, se deu graças ao aumento em aplicações financeiras, cuja origem principal vem do passivo circulante, da conta “Outras obrigações”, que neste caso foram adiantamento de clientes.

Com relação ao faturamento da filial ele composto basicamente por industrialização por encomendas, cujos produtos, em sua maioria, estão amparados pelo art. 25 da LC 10.833/2003 onde as alíquotas de PIS e COFINS são de 0% sobre a receita. Há também receitas de prestação de serviços de armazenagem, de forma que o valor de PIS e COFINS a recolher é pequeno.

Tabela 14 – Faturamento da Empresa por NCM.

2014 Faturamento Bruto		
NCM	Total	%
3304.99.10	51.214	0,15
3307.20.10	191.974	0,55
3401.11.90	34.257.197	98,77
4911.10.90	46.669	0,13
Outras NCM	34.843	0,10
SERVIÇOS	102.461	0,30
TOTAL	34.684.357	100

2015 Faturamento Bruto		
NCM	Total	%
3304.99.10	43.209	0,13
3305.10.00	106.690	0,33
3307.20.10	202.462	0,62
3401.11.90	32.004.517	98,37
3401.20.90	63.574	0,20
Outras NCM	65.985	0,20
SERVIÇOS	49.042	0,15
TOTAL	32.535.479	100

Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados da empresa.

De acordo com o balanço Patrimonial apresentado na tabela 14, pode-se perceber que a empresa acumula um grande valor em créditos tributários. Apesar da empresa fazer uso de pedidos de restituição através de *PerDcomp*, há um crescimento constante nos créditos de impostos. Por outro lado, há a cobrança de seu principal cliente que requer o repasse de desconto do PIS e COFINS. A traves de negociações tem sido possível manter o atual sistema de cálculos, porém os valores podem ser revistos, de forma que a empresa pode ter que arcar com os prejuízos possíveis.

Tabela 15 – Balanço Patrimonial Consolidado.

BALANÇO PATRIMONIAL CONSOLIDADO					
ATIVO	Ano 2014	Ano 2015	PASSIVO	Ano 2014	Ano 2015
Circulante	12.445.463	24.620.695	Circulante	8.532.103	19.613.818
Caixa e Bancos	369.836	722.468	Fornecedores	2.669.379	4.235.800
Aplicações Financeiras	5.118.327	11.858.627	Emp. e Financiamentos	1.274.814	511.577
Clientes	714.141	2.559.556	Impostos a Pagar	2.499.451	3.406.538
Estoques	1.205.173	2.563.921	Salários a Pagar	820.821	890.221
Impostos a Recuperar	4.885.457	6.406.295	Outras Obrigações	34.910	6.691.569
Outros	152.531	509.829	Dividendos a Pagar	1.232.729	3.878.113
Não Circulante	7.680.784	10.340.189	Não Circulante	1.482.533	1.537.743
Realizável a Longo Prazo	14.090	248.871	Emp. e Financiamentos	1.482.533	1.537.743
Investimentos	2.142.511	2.313.848	Outras Obrigações		
Imobilizado Bruto	7.644.948	10.531.498	Patrimônio Líquido	10.111.612	13.809.324
(-) Depreciação Acumulada	(2.156.697)	(2.785.297)	Capital Social	150.000	150.000
Intangível Bruto	46.622	46.622	Lucros Acumulados	9.961.612	13.659.324
(-) Amortização Acumulada	(10.690)	(15.352)			
Total do Ativo	20.126.247	34.960.884	Total do Passivo + PL	20.126.247	34.960.884

Fonte: Elaborado pelo Autor com base em dados da empresa.

Através de pedidos de restituição enviados à receita Federal do Brasil, a empresa tem utilizado os créditos de PIS, COFINS e IPI para a quitação de outros débitos fiscais federais, tais como para a quitação de IRPJ e CSLL, o que lhe tem permitido gerar economia financeira, que neste sentido é vantajoso para a empresa e lhe permite utilizar os valores economizados em novos investimentos que lhe proporcionam crescimento e geram novos empregos.

Graças à sistemática adotada pela empresa estes resultados foram possíveis e acabaram por garantir recursos financeiros para que a empresa pudesse arcar com suas obrigações e se manter ativa no mercado, além de fazer novos investimentos com intuito de diversificar os produtos oferecidos.

5. CONCLUSÃO

Apresentam-se aqui as conclusões sobre o referencial teórico e o estudo de caso.

5.1 CONCLUSÕES QUANTO AOS OBJETIVOS.

Em relação ao objetivo geral: “Demonstrar o impacto financeiro gerado para as indústrias de sabonete que tem o seu produto final incluído na cesta básica e que tiveram os percentuais de PIS e COFINS reduzidos à zero pela Lei nº 12.839/2013. ”, foi alcançado por meio dos cálculos efetuados demonstrando o preço de venda sobre o custo de aquisição, considerando e desconsiderando o valor do PIS e COFINS.

Através do cálculo do preço de venda sobre o custo de aquisição líquido de todos os impostos sob os quais é possível tomar crédito na modalidade não cumulativa, conclui-se que a empresa teria déficit financeiro, gerando caixa negativo. Tal situação acaba por não gerar valor monetário suficiente para que a empresa possa arcar com suas obrigações.

A partir do momento em que a empresa passa a considerar o valor do PIS e do COFINS, no custo de aquisição a formação do preço de venda, através do *mark-up* passa a gerar valor suficiente para que a empresa possa arcar com suas obrigações sem alterar a margem de lucro desejado.

Em relação aos objetivos específicos **A** e **B**, que é apresentar a legislação e os cálculos dos créditos tributários nas aquisições de insumos, foram atingidos conforme expostos no capítulo três (3).

Quanto aos objetivos **C** e **D**, demonstração do cálculo do preço de venda e o impacto no fluxo de caixa de uma indústria de sabonetes, foram atingidos através do estudo de caso apresentado no capítulo quatro (4) desta monografia.

5.2 CONCLUSÕES QUANTO AOS RESULTADOS.

O estudo desenvolvido neste trabalho possibilitou a verificação dos impactos que as alterações na legislação podem provocar em determinado setor. Mesmo em alterações que, supostamente são positivas, há fatores que podem trazer prejuízos inigualáveis ao setor produtivo de forma que são necessários, por parte dos empresários, estudos em busca de alternativas que lhes permita cumprir a legislação sem prejudicar a si próprio e a empresa.

A empresa estudada possui inúmeras linhas de produtos com composição de custos diferentes, o que torna inviável aplicar os cálculos em todas para chegar ao valor real dos custos de aquisição e preço de venda aplicado em seu faturamento total

a fim de comprovar o real prejuízo financeiro que a empresa sofreria ou não, de forma que o real impacto no caixa não tem como ser demonstrar.

Além dos custos de aquisições de insumos ainda existem outros custos não considerados nos cálculos, que são os custos indiretos e a mão de obra aplicada. Valores estes que podem ou não gerar créditos tributários, mas com certeza geram desembolsos, saídas de dinheiro do caixa.

O objetivo principal que era demonstrar os cálculos dos insumos adquiridos, os créditos fiscais e o impacto gerado no fluxo de caixa, dependendo da forma como se cálculo os preços de venda, foram atingidos, conforme cálculos apresentados nos quadros 11,12 e 13.

Este resultado ratifica o quão importante seria um estudo prévio, por parte do governo, dos impactos que alterações na podem provocar tanto para o setor produtivo quanto para o próprio governo e a sociedade.

No caso da MP 609/2013, o objetivo era baratear os custos de aquisição de produtos de primeira necessidade para a população em geral, em contrapartida o Governo abriu mão de alguns impostos, o que implica em menos entradas nos cofres públicos. Mas o que podemos observar é que o objetivo principal da MP, o governo, a indústria e a sociedade como um todo acabam por ser prejudicados também, já que menos entrada nos cofres públicos representam menos investimentos para a sociedade.

6. REFERÊNCIAS

ANTUNES, LEONARDO; **Monografia: Planejamento Tributário: Um estudo de Caso do PIS e da COFINS apurados pela alíquota monofásica**. Florianópolis: UFSC, 2010. Encontrado em <http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis294087>

BALTHAZAR, UBALDO CESAR; **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BRASIL. Constituição da República Federativa de 1988; Diário Oficial da República Federativa do Brasil, nº 191-A, de 05 de out.1988.

BRASIL. **Instrução Normativa RFB Nº 1515**, de 24 de novembro de 1914. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas, disciplina, o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 26 de novembro de 2.014.

BRASIL. **Lei Complementar n. 7**, de 07 de setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 08 de setembro de 1970.

BRASIL. **Lei Complementar n. 70**, de 30 de dezembro de 1991. Institui a contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 30 de dezembro de 1991.

BRASIL. **Decreto n. 4.524**, de 17 de dezembro de 2002. Regulamenta a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelas pessoas jurídicas em geral. **Diário Oficial da União**, Brasília, 17 de dezembro de 2002.

BRASIL. **Lei n. 10.637**, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 30 de dezembro de 2002.

BRASIL. **Lei n. 10.833**, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 29 de dezembro de 2003.

BRASIL. **Lei n. 10.865**, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 30 de abril de 2004.

Brasil. **Lei n.12.839**, de 9 de julho de 2.013.Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno e sobre a importação de produtos que compõem a cesta básica; altera as Leis nºs 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.865, de 30 de abril de 2004, 12.058, de 13 de outubro de 2009, 12.350, de 20 de dezembro de 2010, 12.599, de 23 de março de 2012, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.438, de 26 de abril de 2002, 10.848, de 15 de março de 2004, 12.783, de 11 de janeiro de 2013, 9.074, de 7 de julho de 1995, e 9.427, de 26 de dezembro de 1996; revoga dispositivo da Lei nº 12.767, de 27 de dezembro de 2012; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 09 de julho de 2004.

IUDÍCIBUS, SERGIO DE; **Análise de Balanços; Análise da liquidez e do endividamento, Análise do giro, rentabilidade e alavancagem financeira.** 7 Ed. São Paulo: Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, Sergio de et al. **Manual de Contabilidade Societária.** São Paulo: Atlas, 2010.

KAUARK, Fabiana; MANHÃES Fernanda Castro; MEDEIROS, Carlos Henrique. **Metodologia da Pesquisa:** Um guia prático. Itabuna: Via Litterarum, 2010.

MARTINS, ELISEU; **Contabilidade de Custos.** 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

Marques Junior, Liderau dos Santos. **Os efeitos da tributação sobre o preço final de um produto industrial e a divisão da receita tributária entre União e os Estados.** Encontrado em <http://www.fee.rs.gov.br/textos-para-discussao>, 2015.

OLIVEIRA, GUSTAVO PEDRO DE; **Contabilidade Tributária.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

OLIVEIRA, GUSTAVO PEDRO DE; **Contabilidade Tributária.** São Paulo: Saraiva, 2005.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do Trabalho Científico:** Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico. 2. Ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

RIBEIRO, OSNI MOURA; **Contabilidade Avançada.** São Paulo: Saraiva 2005.

SALAZAR, Jose Nicolas Albuja; BENEDICTO Gideon Carvalho de. **Contabilidade Financeira.** São Paulo : Pioneira Thomson Leraning,2004.

SILVA, EDSON CORDEIRO DA; **Como Administrar o Fluxo de Caixa das Empresas.** São Paulo: Atlas, 2005.

SILVA, LOURIVAL LOPES DA; **Contabilidade Geral e Tributária.** 6. ed. São Paulo: IOB, 2010.

SILVEIRA, MOISES PRATES; **Gestão Econômico-Financeira nas Empresas.**
Apostila Curso de Pós-Graduação - UFPR. Curitiba: IOB, 2011.